

Fiscalitat sobre el consum

Alejandro García Heredia

PID_00195541



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Impost sobre el valor afegit	7
1.1. Fet imposable	7
1.1.1. El concepte d'empresari o professional	8
1.1.2. Edificacions	9
1.1.3. Lliuraments de béns i prestacions de serveis	10
1.2. Delimitació entre l'IVA i l'ITP i AJD	12
1.3. Exempció dels lliuraments de terrenys	14
1.4. Exempció dels lliuraments d'edificacions	16
1.5. Exempcions dels arrendaments immobiliaris	19
1.6. Exempció de les transmissions de valors	20
1.7. Tipus de gravamen de les operacions immobiliàries	21
1.8. Altres qüestions sobre el règim fiscal de les operacions immobiliàries en l'IVA	23
Activitats	27
Exercicis d'autoavaluació	27
Solucionari	29

Introducció

En aquest mòdul s'analitza la fiscalitat de les operacions immobiliàries en l'IVA. En aquest impost no existeix un règim especial per a les operacions immobiliàries; no obstant això, trobem diversos preceptes que es refereixen expressament a aquest tipus d'operacions, com els relatius a exempcions i tipus de gravamen reduïts. Igual que en els mòduls anteriors, es parteix d'un coneixement general de l'impost en qüestió, ja que no es tracta d'estudiar tots els aspectes relatius a aquest, sinó els que són objecte d'una regulació específica per al tràfic immobiliari o que, sense ser-ho, poden tenir més incidència en aquest.

En primer lloc, s'analitza el fet imposable de l'IVA en relació amb el tràfic immobiliari per a delimitar diversos conceptes fonamentals i analitzar els possibles supòsits de no-subjecció. En segon lloc, es delimita l'IVA respecte de l'ITP i AJD i s'analitza sobre aquest tema la possibilitat de renunciar a les exempcions de l'IVA. En tercer lloc, es dediquen diversos epígrafs a estudiar les exempcions aplicables a les operacions immobiliàries, fonamentalment, lliuraments de terrenys i edificacions, arrendaments o determinades transmissions de valors sobre béns immobles. En quart lloc, s'analitza l'aplicació dels tipus de gravamen reduïts de l'IVA a les diferents operacions immobiliàries que no s'han beneficiat de les exempcions. Finalment, s'apunten alguns aspectes de la regulació general de l'IVA que, sense estar específicament dirigits a aquest tipus d'operacions, poden tenir incidència sobre aquestes.

Objectius

- 1.** Delimitar el fet imposable de l'IVA en relació amb les operacions immobiliàries.
- 2.** Distingir entre l'àmbit d'aplicació de l'IVA i l'IPT i AJD.
- 3.** Comprendre les exempcions de l'IVA aplicables a les operacions immobiliàries.
- 4.** Entendre els tipus de gravamen reduïts que s'apliquen a les operacions immobiliàries.
- 5.** Identificar altres qüestions del règim general de l'IVA que poden incidir en la fiscalitat immobiliària.

1. Impost sobre el valor afegit

L'impost sobre el valor afegit (IVA) és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava les següents operacions¹:

⁽¹⁾Article 1 LIVA.

- Lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals.
- Adquisicions intracomunitàries de béns.
- Importacions de béns.

En aquest mòdul ens centrarem en les primeres, també conegudes com a *operacions interiors*, ja que les adquisicions intracomunitàries i les importacions es refereixen a l'entrada al territori d'aplicació d'impostos de béns procedents de països membres de la UE o d'altres països, per la qual cosa en l'àmbit de les operacions immobiliàries la qüestió se centra en les operacions interiors.

D'altra banda, en l'IVA no hi ha pròpiament un règim especial per a les operacions immobiliàries; no obstant això, hi ha preceptes que s'hi refereixen específicament i que afecten la majoria dels elements essencials de l'impost, per la qual cosa el tràfic immobiliari està molt present en la regulació d'aquest impost.

1.1. Fet imposable

Estan **subjectes a l'IVA** els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels propis socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzin².

⁽²⁾Article 4 LIVA.

Amb caràcter general, en les operacions interiors, són subjectes passius les persones físiques o jurídiques que tinguin la condició d'empresaris o professionals i realitzin els lliuraments de béns o prestin els serveis subjectes a l'IVA (article 84.u.1 LIVA). Per tant, el fet imposable de les operacions interiors consisteix en lliuraments de béns o prestacions de serveis (articles 8-12 LIVA) que es realitzin complint els requisits següents:

- En l'àmbit espacial de l'IVA.
- Per empresaris o professionals.

- A títol onerós.
- Amb caràcter habitual o ocasional.
- En l'exercici de la seva activitat empresarial o professional.

En relació amb la fiscalitat immobiliària, hem de tenir en compte el desenvolupament dels conceptes següents:

- Empresari o professional.
- Edificacions.
- Lliuraments de béns i prestacions de serveis.

Finalment, ens referirem als supòsits de no-subjecció que poden afectar les operacions immobiliàries.

1.1.1. El concepte d'empresari o professional

El concepte d'empresari o professional³ és un concepte molt ampli, ja que pràcticament qualsevol persona pot tenir aquesta condició a efectes de l'IVA, encara que no tinguin necessàriament aquest caràcter des d'una perspectiva mercantil del terme. En general, són empresaris o professionals a efectes de l'IVA les persones o entitats que realitzin activitats empresarials o professionals.

⁽³⁾Article 5 LIVA.

Concepte d'activitats empresarials o professionals

Són activitats empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. En particular, tenen aquesta consideració les activitats extractives, de fabricació, comerç i prestació de serveis, incloent-hi les d'artesania, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i l'exercici de professions liberals i artístiques.

Moment en què s'inicien les activitats empresarials o professionals

Les activitats empresarials o professionals es consideren iniciades des del moment en què es realitzi l'adquisició de béns o serveis amb la intenció confirmada per elements objectius, de destinar-los a l'exercici d'aquestes activitats. Els qui realitzin aquestes adquisicions tenen des d'aquest moment la condició d'empresaris o professionals a efectes de l'IVA.

Aplicat a l'àmbit de les operacions immobiliàries, definim com a *empresaris* o *professionals* els qui realitzin un o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que comportin l'explotació d'un bé corporal o incorporal amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps. En particular, tenen aquesta consideració els **arrendadors de béns**.

Exemple

La Sra. Martínez és inspectora d'Hisenda i té en propietat un segon habitatge que ha llogat a un despatx d'advocats perquè hi instal·lin les seves oficines. Té la Sra. Martínez la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA?

Sí, la Sra. Martínez és empresària o professional a efectes de l'IVA i té, per tant, la condició de subjecte passiu en tant que arrendadora de béns. No importa que la Sra. Martínez sigui funcionària, des del punt de vista de l'IVA el concepte d'empresari o professional és molt ampli; en aquest cas som davant una prestació de serveis (arrendament) que comporta l'explotació d'un bé corporal amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps. L'activitat d'arrendament de béns atorga a l'arrendador la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA, tant si és un arrendament per a negoci com per a habitatge. El que passa, com veurem més endavant, és que els arrendaments d'habitatge estan exempts de l'IVA.

També són empresaris o professionals els que efectuïn la **urbanització de terrenys o la promoció, construcció o rehabilitació d'edificacions** destinades, en tots els casos, a la seva venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.

Lectura recomanada

J. M. Soriano Bel (2006). *Fiscalidad Inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*. València: CISS.

1.1.2. Edificacions

Ens interessa especialment el **concepte d'edificacions**⁴, ja que apareix diverses vegades al llarg de la regulació de l'IVA. La LIVA defineix el concepte d'edificacions amb una delimitació positiva i negativa d'aquest.

⁽⁴⁾Article 6 LIVA.

Regla general

Es consideren edificacions les construccions unides permanentment al sòl o a altres immobles, efectuades tant sobre la superfície com en el subsòl, que siguin susceptibles d'utilització autònoma i independent.

En particular, **tenen la consideració d'edificacions** les construccions que a continuació es detallen, sempre que estiguin unides a un immoble d'una manera fixa, de manera que no se'n puguin separar sense trencar la matèria ni deteriorar l'objecte:

- Edificis. Es consideren com a tals tota construcció permanent, separada i independent, concebuda per a ser utilitzada com a habitatge o per a servir a l'exercici d'una activitat econòmica.
- Instal·lacions industrials no habitables, com ara dics, tancs o llindes.
- Plataformes per a exploració i explotació d'hidrocarburs.
- Ports, aeroports i mercats.

- Instal·lacions d'esbarjo i esportives que no siguin accessòries d'altres edificacions.
- Camins, canals de navegació, línies de ferrocarril, carreteres, autopistes i altres vies de comunicació terrestres o fluvials, i els ponts o viaductes i túnels relatius a aquestes.
- Instal·lacions fixes de transport per cable.

No tenen la consideració d'edificacions les següents:

- Obres d'urbanització de terrenys i en particular de proveïment i evacuació d'aigües, subministrament d'energia elèctrica, xarxes de distribució de gas, instal·lacions telefòniques, accessos, carrers i voreres.
- Construccions accessòries d'explotacions agrícoles que tinguin relació amb la naturalesa i destinació de la finca, encara que el titular de l'explotació, els seus familiars o les persones que treballin amb ell hi tinguin l'habitatge.
- Objectes d'ús i ornamentació, com ara màquines, instruments i utensilis i altres immobles per destinació a què es refereixen els apartats 4 i 5 de l'article 334 del Codi civil.
- Mines, pedreres o abocadors d'escòries, pous de petroli o de gas o altres llocs d'extracció de productes naturals.

1.1.3. Lliuraments de béns i prestacions de serveis

Per a delimitar correctament el fet imposable és necessari definir també els **conceptes de lliuraments de béns i prestacions de serveis**. La LIVA s'hi refereix expressament i a les operacions que s'hi assimilien (autoconsum de béns i serveis), per la qual cosa és necessari l'estudi d'aquests preceptes per a determinar la subjecció a l'IVA d'una determinada operació. A títol d'exemple, podem destacar el següent:

Tenen la consideració de **lliurament de béns** les execucions d'obra que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació quan l'empresari que executi l'obra porti una part dels materials utilitzats, sempre que el seu cost excedeixi el 40 % de la base imposable. També es consideren lliuraments de béns les transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una resolució administrativa o jurisdiccional, incloent-hi l'expropiació forçosa. Igualment, es consideren lliuraments de béns altres operacions que es poden donar en el tràfic immobiliari, com les cessions de béns en virtut de

Lectura recomanada

Articles 8-12 LIVA en què es regulen els conceptes de lliurament de béns i prestacions de serveis i les operacions que s'hi assimilien.

contractes de venda amb pacte de reserva de domini o condició suspensiva o les cessions de béns en virtut de contractes d'arrendament-venda i assimilats (article 8 LIVA).

Arrendaments assimilats als contractes d'arrendament-venda

S'assimilen als contractes d'arrendament-venda els d'arrendament amb opció de compra des del moment en què l'arrendatari es compromet a exercir aquesta opció i, en general, els d'arrendament de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a totes dues parts.

Quant al concepte de **prestacions de serveis**, hem d'assenyalar, a títol d'exemple, que tenen aquesta consideració els arrendaments de béns, les execucions d'obra que no tinguin el caràcter de lliurament de béns o els traspassos de locals de negoci (article 11 LIVA).

La delimitació del fet imposable de l'IVA s'ha de completar amb el **supòsit de no-subjecció**⁵. Des del punt de vista de les operacions immobiliàries hem de destacar que no estan subjectes a l'IVA les següents:

- La transmissió d'un conjunt d'elements corporals i, si escau, incorporals que formin part del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu i constitueixin una unitat econòmica autònoma capaç de dur a terme una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans, amb independència del règim fiscal que sigui aplicable a aquesta transmissió en l'àmbit d'altres tributs. No obstant això, estan excloses de la no-subjecció a què es refereix el paràgraf anterior (i per tant hi estan subjectes) les transmissions següents:
 - Les realitzades pels qui explotin un bé amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps (ex.: arrendadors de béns), quan aquestes transmissions tinguin per objecte la mera cessió de béns. A aquests efectes, es considera com a mera cessió de béns la transmissió de béns arrendats quan no s'hi adjunti una estructura organitzativa de factors de producció materials i humans, o d'un d'ells, que permeti considerar-la constitutiva d'una unitat econòmica autònoma.
 - Les efectuades pels qui tinguin la condició d'empresari o professional exclusivament per la realització ocasional de la urbanització de terrenys o promoció d'edificacions (article 5.1 d LIVA). A aquests efectes, és irrellevant que l'adquirent dugui a terme la mateixa activitat a la qual estaven afectes els elements adquirits o una altra de diferent, sempre que l'adquirent acrediti la intenció de mantenir aquesta afectació a l'exercici d'una activitat empresarial o professional.

En cas que els béns i drets transmesos, o part d'aquests, es desafectin posteriorment de les activitats empresarials o professionals que determinen la no-subjecció, la desafectació esmentada queda subjecta a l'IVA.

Els adquirents dels béns i drets compresos en les transmissions que es beneficiïn de la no-subjecció se subroguen, respecte d'aquests béns i drets,

⁽⁵⁾Article 7 LIVA.

Lectura recomanada

P. Blázquez Castillo (2010). "Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

en la posició del transmissor quant a l'aplicació de les normes següents: 1) exempció dels segons i ulteriors lliuraments d'edificacions (article 20.1.22 LIVA) i 2) l'aplicació de la prorata i de la regularització de la quotes suportades per béns d'inversió.

Exemple

El Sr. Fernández és propietari d'un local de negoci que ha venut a la Sra. Rodríguez perquè obri una perruqueria. És subjecta a l'IVA la transmissió del local de negoci?

En aquest cas no som davant d'un traspàs de negoci, sinó simplement de local de negoci, sense que això impliqui transmetre una activitat empresarial o professional. En conseqüència, l'operació està subjecta a l'IVA, ja que es tracta d'un mer lliurament de béns que no s'acompanya d'una estructura organitzativa de mitjans de producció materials i/o humans i, per tant, no constitueix una unitat econòmica autònoma.

- Els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats directament pels **ens públics** sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària.

Excepció

La regla de la no-subjecció no s'aplica quan aquests ens actuïn per mitjà d'un empresa pública, privada, mixta o, en general, d'empreses mercantils. A més, en tot cas, estan subjectes a l'IVA determinades lliuraments de béns i prestacions de serveis que els ens públics realitzin en l'exercici de les activitats que s'indiquen expressament en l'article 7.8 LIVA.

- Les concessions i autoritzacions administratives.

Excepció

La norma sobre no-subjecció no s'aplica a les concessions i autoritzacions administratives que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar el domini públic portuari; la cessió dels immobles i instal·lacions en aeroports; la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries; la prestació de serveis al públic i per a l'exercici d'activitats comercials o industrials en l'àmbit portuari.

1.2. Delimitació entre l'IVA i l'ITP i AJD

Les operacions subjectes a l'IVA no estan subjectes a l'ITP i AJD en la modalitat de TPO. No obstant això, hem de tenir en compte una excepció a aquesta regla en relació amb **les operacions immobiliàries**: els lliuraments i arrendaments de béns immobles, i la constitució o transmissió de drets reals de gaudi que recaiguin sobre aquests, estan subjectes a TPO quan estiguin exemptes de l'IVA, excepte en els casos en què el subjecte passiu hagi renunciat a aquesta exempció (article 4.4 LIVA).

Amb caràcter general, quant a la compatibilitat entre l'IVA i l'ITP i AJD, podem dir que l'IVA és incompatible amb la modalitat de TPO, però perfectament compatible amb les modalitats d'OS i AJD. A continuació distingim dos supòsits per a apreciar les relacions entre l'IVA i TPO en l'àmbit de les operacions immobiliàries:

- **Lliurament de béns immobles.** Els primers lliuraments estan subjectes i no exempts de l'IVA i, per tant, no porten TPO. Els segons i ulteriors

Lectura recomanada

J. Rodríguez Márquez (2002). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*. Cizur Menor: Aranzadi.

lliuraments estan subjectes a l'IVA però exempts, per la qual cosa es graven en la modalitat de TPO, tret que el subjecte passiu renunciï a l'exempció de l'IVA; en aquest cas, queden gravats per aquest impost.

- **Arrendament de béns immobles.** Tots els arrendadors de béns són subjectes passiu de l'IVA, ja que tenen la condició d'empresaris o professionals. No obstant això, si l'arrendament és per a habitatge l'operació n'està exempta i, per tant, es grava en TPO (a més, aquesta exempció de l'IVA no és renunciable). Si l'arrendament és per a un ús diferent, per exemple per a oficines, locals de negoci, tallers, etc., l'operació porta IVA i no TPO.

Les exempcions relatives als lliuraments de terrenys i edificacions (article 20.1, apartats 20, 21 i 22) poden ser objecte de renúncia pel subjecte passiu, quan l'adquirent compleixi dos requisits:

- Que sigui un subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals.
- Que, en funció de la seva destinació previsible, tingui dret a la deducció total de l'IVA suportat per les corresponents adquisicions.

Dret a la deducció total de l'IVA suportat

Es considera que l'adquirent té dret a la deducció total quan el percentatge de deducció provisionalment aplicable l'any en què s'hagi de suportar l'IVA en permeti la deducció íntegra, fins i tot en el supòsit de quotes suportades abans del començament de la realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a activitats empresarials o professionals.

La renúncia a les exempcions s'ha de comunicar fefaentment a l'adquirent amb caràcter previ o simultani al lliurament dels corresponents béns. La renúncia s'ha de practicar per cada operació realitzada pel subjecte passiu i, en tot cas, s'ha de justificar amb una declaració subscripta per l'adquirent, en què aquest faci constar la seva condició de subjecte passiu amb dret a la deducció total de l'IVA suportat per les adquisicions dels corresponents béns immobles (article 8 RIVA).

Exemple

L'empresa Pisos, SA es dedica a la venda de pisos nous i de segona mà. L'empresa ha obtingut 2 milions d'euros per la venda de pisos nous, 3 milions per la venda de pisos de segona mà a particulars i 3 milions per la venda de pisos de segona mà a empreses per a instal·lar-hi oficines. Pisos, SA ha d'aplicar la regla de prorata, ja que realitza operacions amb dret a deducció (venda de pisos nous, operació no eximeix de l'IVA) i altres de naturalesa anàloga que no habiliten per a l'exercici del dret esmentat (venda de pisos usats, operació exempta de l'IVA). L'empresa aplica la prorata general. És més avantatjós per a l'empresa renunciar a l'exempció?

En primer lloc hem d'assenyalar que l'empresa realitza dues operacions exemptes: venda de pisos usats a particulars (3 milions) i venda de pisos usats a empreses (3 milions). De les operacions exemptes només podria renunciar a l'exempció de la venda de pisos a empreses, ja que un dels requisits de la renúncia és que l'adquirent sigui subjecte passiu de l'IVA amb dret a deducció total de l'IVA suportat. Per tant, l'empresa Pisos, SA no podria renunciar a l'exempció aplicable a la venda de pisos usats a particulars. En segon lloc, el percentatge deduïble aplicant-hi la prorata general (article 104 LIVA) és el resultat de dividir els ingressos procedents d'operacions amb dret a deducció entre el total dels ingressos i multiplicar aquest quocient per 100. D'aquesta manera, si Pisos, SA renuncia a

Lectura recomanada

R. Galapero Flores (2007) "Renuncia improcedente a la exención en operaciones inmobiliarias en el IVA. Sujeción al ITPO". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 4).

l'exempció l'operació seria 2 milions (pisos nous) + 3 milions (pis usats a empreses, ja que renuncia a l'exempció) / 8 milions (total operacions) = 62,5 %. Per contra si Pisos, SA no renuncia a l'exempció l'operació seria 2 milions / 8 milions = 25%. Per tant, a l'empresa Pisos, SA li interessa renunciar a l'exempció, ja que es podria deduir un percentatge més alt de l'IVA suportat.

1.3. Exempció dels lliuraments de terrenys

Estan exemptes de l'IVA els lliuraments de terrenys rústics i altres que no tinguin la condició d'edificables, incloent-hi les construccions de qual-sevol naturalesa que hi estiguin enclavades, que siguin indispensables per al desenvolupament d'una explotació agrària, i els destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic⁶.

⁶Article 20.1.20 LIVA.

Concepte de terrenys edificables

- Terrenys qualificats com a solars per la normativa urbanística (vegeu el Reial decret legislatiu 2/2008, de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la llei del sòl, i també la normativa autonòmica corresponent en aquesta matèria).
- Els altres terrenys aptes per a l'edificació perquè aquesta ha estat autoritzada per la corresponent llicència administrativa.

D'acord amb la **normativa urbanística**, tot sòl es troba en una de les dues situacions bàsiques: sòl rural o sòl urbanitzat (article 12 RDL 2/2008, de 20 de juny).

- **Sòl rural.** Dins del sòl rural podem distingir dues situacions:
 - El sòl preservat per l'ordenació territorial i urbanística de la seva transformació mitjançant la urbanització. Aquest sòl ha d'incloure, com a mínim, els terrenys exclosos d'aquesta transformació per la legislació de protecció o policia del domini públic, de la naturalesa o del patrimoni cultural, els que hagin de quedar subjectes a aquesta protecció d'acord amb l'ordenació territorial i urbanística pels valors que hi siguin concurrents, fins i tot els ecològics, agrícoles, ramaders, forestals i paisatgístics, i aquells amb riscos naturals o tecnològics, inclosos els de inundació o d'altres accidents greus, i tots els altres que prevegi la legislació d'ordenació territorial o urbanística.
 - El sòl pel qual els instruments d'ordenació territorial i urbanística prevegin o permetin el seu pas a la situació de sòl urbanitzat. Aquest sòl té la consideració de rural fins que acabi la corresponent actuació d'urbanització.
- **Sòl urbanitzat.** És l'integrat de manera legal i efectiva a la xarxa de dotacions i serveis propis dels nuclis de població. S'entén que així ocorre quan les parcel·les, estiguin o no edificades, tinguin les dotacions i els serveis requerits per la legislació urbanística o puguin arribar a disposar-ne sense

altres obres que les de connexió de les parcel·les a les instal·lacions ja en funcionament.

En suma, d'acord amb l'article 20.1.20 LIVA estan exemptes de l'impost els lliuraments de terrenys següents:

- Terrenys rústics i altres que no tinguin la condició d'edificables (incloent-hi les construccions de qualsevol naturalesa que hi estiguin enclavades que siguin indispensables per a una explotació agrària). D'acord amb la terminologia actual de la normativa urbanística, considerem que l'exempció s'aplica només al sòl rural, en particular a la primera de les situacions d'aquest sòl, és a dir, l'exclusió de tota urbanització.
- Terrenys destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic.

Exemple

L'empresa Terrenys SA ha venut dos solars a Construccions Immobiliàries SA en què es van a construir diversos habitatges. Està exempta de l'IVA la venda de solars?

Aquest supòsit no estaria cobert per l'exempció, ja que no es tracta del lliurament de terrenys rústics i altres que no tinguin la condició d'edificables, sinó, al contrari, del lliurament d'un solar que té la condició d'edificable.

Permutes de finques rústiques (article 12 de la Llei 19/1995, de 4 de juliol, de modernització de les explotacions agràries)

També estan exemptes de l'IVA i de la modalitat de TPO de l'ITP i AJD les permutes voluntàries de finques rústiques autoritzades pel Ministeri d'Agricultura, Pesca i Alimentació o pels organismes corresponents de les comunitats autònomes amb competències en aquesta matèria, sempre que, almenys, un dels permutants sigui titular d'una explotació agrària prioritària i la permuta, que s'ha de fer en una escriptura pública, tingui alguna de les finalitats següents:

- Eliminar parcel·les enclavades, entenent com a tals les que així consideri la legislació general de reforma i desenvolupament agrari.
- Suprimir servituds de pas.
- Reestructurar les explotacions agràries, incloent-hi en aquest supòsit les permutes múltiples que es produeixin per realitzar una concentració parcel·lària de caràcter privat.

No obstant això, l'exempció no s'estén als lliuraments dels terrenys següents, encara que no tinguin la condició d'edificables:

- Terrenys urbanitzats o en curs d'urbanització, lliurats pel promotor de la urbanització.

Terrenys destinats exclusivament a l'ús públic

Ara bé, n'estan exemptes els destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic.

Obligació de facturació

Encara que es tracta d'una operació exempta, hi ha l'obligació d'expedir una factura. El mateix passa en les exempcions que comentarem a continuació, excepte la relativa als arrendaments immobiliaris (article 3.1 RD 1496/2003).

- Terrenys en què es trobin enclavades edificacions en curs de construcció o acabades quan es transmetin juntament amb aquestes i els lliuraments d'aquestes edificacions estiguin subjectes i no exemptes de l'IVA.

Terrenys amb construccions agràries i amb construccions ruïneses o derruïdes

N'estan exemptes els lliuraments de terrenys no edificables en què es trobin enclavades construccions de caràcter agrari indispensables per a la seva explotació i les de terrenys de la mateixa naturalesa en què hi hagi construccions paralitzades, ruïneses o derruïdes.

Estan exemptes de l'IVA els lliuraments de terrenys que es realitzin com a conseqüència de l'aportació inicial a les **junes de compensació** per part dels propietaris de terrenys compresos en polígons d'actuació urbanística i les adjudicacions de terrenys que efectuïn als propietaris esmentats les mateixes juntes en proporció a les seves aportacions. L'exempció s'estén igualment als lliuraments de terrenys a què doni lloc la reparcel·lació⁷.

⁽⁷⁾Article 20.1.21 LIVA.

Nota

Aquesta exempció està condicionada al compliment dels requisits exigits per la normativa urbanística.

1.4. Exempció dels lliuraments d'edificacions

Estan exemptes de l'IVA⁸ **les segones i ulteriors lliuraments d'edificacions**, inclosos els terrenys en què es trobin enclavades, quan tinguin lloc un cop acabada la seva construcció o rehabilitació.

⁽⁸⁾Article 20.1.22 LIVA.

Terrenys en què es trobin enclavades les edificacions

Els terrenys en què es trobin enclavades les edificacions comprenen aquells en què s'hagin realitzat obres d'urbanització accessòries a aquestes. No obstant això, si es tracta d'habitatges unifamiliars, els terrenys urbanitzats de caràcter accessori no poden excedir els 5.000 metres quadrats.

Per a determinar l'àmbit d'aplicació d'aquesta exempció hem d'analitzar tres qüestions. En primer lloc, una delimitació negativa, és a dir, assenyalar els supòsits expressament exclosos per la llei de l'àmbit de l'exempció. En segon lloc, analitzar el concepte de primer lliurament i, finalment, concretar el concepte de rehabilitació.

- **Supòsits expressament exclosos de l'exempció.** La LIVA assenyala que aquesta exempció no s'aplica en els supòsits següents:
 - Lliuraments d'edificacions efectuats en l'exercici de l'opció de compra inherent a un contracte d'arrendament, per empreses dedicades habitualment a realitzar operacions d'arrendament financer. A aquests efectes, el compromís d'exercir l'opció de compra enfront de l'arrendador s'assimila a l'exercici de l'opció de compra.
 - Lliuraments d'edificacions per a la seva rehabilitació per part de l'adquirent.

Lectura recomanada

C. Lozano Serrano (2001). "¿A quién incumbe la prueba de los hechos en las operaciones inmobiliarias sujetas y exentas del IVA?". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 5).

- Lliuraments d'edificacions que siguin objecte de demolició amb caràcter previ a una nova promoció urbanística.
- **Concepte de primer lliurament.** L'exempció s'aplica només al segon i ulteriors lliuraments, per la qual cosa és necessari delimitar el concepte de primer lliurament. Es considera primer lliurament el que fa el promotor que tingui per objecte una edificació la construcció o rehabilitació de la qual estigui acabada.
No obstant això, no tenen la consideració de primer lliurament els següents:
 - Lliurament realitzat pel promotor després de la utilització ininterrompuda de l'immoble per un termini igual o superior a dos anys, tret que l'adquirent sigui qui va utilitzar l'edificació durant el termini esmentat. No es computen a aquests efectes els períodes d'utilització d'edificacions pels adquirents d'aquests en els casos de resolució de les operacions en virtut de les quals es van efectuar les corresponents transmissions.
 - Transmissions del patrimoni empresarial o professional no subjectes a l'IVA (article 7.1 LIVA).

Exemple

El Sr. Rodríguez ha comprat un pis a la Sra. García, que aquesta havia adquirit fa uns quants anys directament al constructor. Estan exempts aquests lliuraments de l'IVA?

El lliurament de l'habitatge del constructor a la Sra. García és primer lliurament i, per tant, no està exempt de l'IVA; en canvi, quan la Sra. García ven el pis al Sr. Rodríguez es tracta d'un segon lliurament exempt de l'IVA i gravat per TPO.

- **Concepte de rehabilitació.** A efectes de l'IVA són obres de rehabilitació d'edificacions les que reuneixin els requisits següents:
 - Que l'objecte principal sigui la seva reconstrucció. Aquest requisit es compleix quan més del 50% del cost total del projecte de rehabilitació es correspon amb obres de consolidació o tractament d'elements estructurals, façanes o cobertes o amb obres anàlogues o connexes a les de rehabilitació.
 - Que el cost total de les obres a què es refereixi el projecte excedeixi el 25% del preu d'adquisició de l'edificació si aquella s'ha efectuat durant els dos anys immediatament anteriors a l'inici de les obres de rehabilitació o, en un altre cas, del valor de mercat que tingui l'edificació o part d'aquesta en el moment d'aquest inici. A aquests efectes, s'ha de descomptar del preu d'adquisició o del valor de mercat de l'edificació la part proporcional corresponent al sòl.

Obres anàlogues a les de rehabilitació

- Obres d'adequació estructural que proporcionin a l'edificació condicions de seguretat constructiva, de manera que en quedin garantides l'estabilitat i resistència mecànica.

- Obres de reforç o adequació de la fonamentació i les que afectin el tractament de pilars forjats o que consisteixin en aquest tractament.
- Obres d'ampliació de la superfície construïda, sobre i sota rasant.
- Obres de reconstrucció de façanes i patis interiors.
- Obres d'instal·lació d'elements elevadors, incloent-hi els destinats a salvar barreres arquitectòniques perquè els usin discapacitats.

Obres connexes a les de rehabilitació

Són les que s'esmenten a continuació quan el seu cost total sigui inferior al derivat de les obres de consolidació o tractament d'elements estructurals, façanes o cobertes i, si escau, de les obres anàlogues a aquestes, sempre que hi estiguin vinculades de manera indissociable i no consisteixin en el mer acabat o ornament de l'edificació ni en el simple manteniment o pintura de la façana:

- Obres de paleta, lampisteria i fusteria.
- Obres destinades a la millora i adequació de tancaments, instal·lacions elèctriques, aigua i climatització i protecció contra incendis.
- Obres de rehabilitació energètica. Són les destinades a la millora del comportament energètic de les edificacions reduint-ne la demanda energètica, i les destinades a l'augment del rendiment dels sistemes i les instal·lacions tèrmiques o a la incorporació d'equips que utilitzin fonts d'energia renovables.

Exemple

L'empresa Renovació, SA ha rehabilitat diversos habitatges i els ha venut a particulars. Està exempta aquesta operació de l'IVA?

No, ja que l'exempció és per als segons i ulteriors lliuraments d'edificacions rehabilitades; en canvi, el primer lliurament d'una edificació rehabilitada no està exempt de l'IVA.

Règim transitori (Reial decret llei 6/2010, de 9 d'abril)

En relació amb l'aplicació de l'exempció a les edificacions rehabilitades, hem de tenir en compte els següents criteris establerts en la DT 3a. del Decret llei:

- El concepte de rehabilitació és aplicable als lliuraments d'edificacions o parts d'aquestes que passin a tenir la condició de primers lliuraments i es produeixin a partir del 14 d'abril de 2010 (data d'entrada en vigor del Decret llei 6/2010), amb independència que s'hagin rebut pagaments anticipats, totals o parcials, abans d'aquesta data.
- L'aplicació del tipus impositiu reduït a les execucions d'obra que passin a tenir la condició d'obres de rehabilitació, i que no la tinguessin abans, és procedent en la mesura que l'IVA corresponent a aquestes obres es reporti a partir del 14 d'abril de 2010, encara que s'hagin rebut pagaments anticipats, totals o parcials, abans d'aquesta data. Els subjectes passius han de rectificar les quotes repercutides corresponents als pagaments anticipats el cobrament dels quals s'hagi percebut abans d'aquesta data, encara que hagin transcorregut més de quatre anys des que va tenir lloc aquest cobrament.
- Els empresaris o professionals poden deduir íntegrament les quotes suportades o satisfetes pels béns i serveis utilitzats directament en la seva rehabilitació. A aquests efectes, el dret a la deducció d'aquestes quotes neix el 14 d'abril de 2010. En cas que les quotes esmentades s'hagin deduït amb anterioritat, encara que sigui parcialment, els empresaris o professionals han de regularitzar les deduccions practicades en la declaració liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de 2010.

1.5. Exempcions dels arrendaments immobiliaris

Estan exempts de l'IVA⁹ els arrendaments de terrenys i habitatges i la constitució i transmissió de drets reals de gaudi sobre aquests.

⁽⁹⁾Article 20.1.23 LIVA.

En particular, l'exempció s'aplica als arrendaments que tinguin per objecte els béns immobles següents:

- Terrenys, incloent-hi les construccions immobiliàries de caràcter agrari utilitzades per a l'explotació d'una finca rústica. Se n'exceptuen les construccions immobiliàries dedicades a activitats de ramaderia independent de l'explotació del sòl.
- Edificis o parts d'aquests destinats exclusivament a habitatges o al seu posterior arrendament per determinades entitats (entitats gestores de programes públics de suport a l'habitatge o entitats acollides al règim especial de l'arrendament d'habitatges de l'IS). L'exempció s'estén als garatges i annexos accessoris als habitatges i als mobles, arrendats juntament amb aquells.

Exemple

La Sra. Rodríguez està jubilada i és propietària d'un apartament que vol llogar. A la Sra. Rodríguez l'han trucat diverses persones interessades. Una d'elles és un particular que vol l'apartament per a habitatge i una altra és un empresari que vol utilitzar l'apartament com a oficina de vendes. Quina diferència hi ha a efectes de l'IVA entre llogar l'apartament a l'un o l'altre?

La Sra. Rodríguez, encara que estigui jubilada, té la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA des del moment en què realitza una activitat d'arrendament de béns amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps (article 5.u.c LIVA). Ara bé, si lloga l'apartament a un particular per a ús d'habitatge, l'operació estaria exempta de l'IVA i tributaria en TPO; no obstant això, si l'apartament és per a un ús diferent (una oficina), l'operació estaria subjecta i no exempta de l'IVA, per la qual cosa la Sra. Rodríguez hauria de tributar en aquest impost com a subjecte passiu amb totes les obligacions formals i materials que això implica.

Per contra, l'exempció **no és aplicable** en els supòsits següents:

- Arrendaments de terrenys per a estacionaments de vehicles.
- Arrendaments de terrenys per a dipòsit o emmagatzematge de béns, mercaderies o productes, o per a instal·lar-hi elements d'una activitat empresarial.
- Arrendaments de terrenys per a exposicions o per a publicitat.
- Arrendaments amb opció de compra de terrenys o habitatges el lliurament dels quals estigui subjecte i no exempt de l'IVA.

- Arrendaments d'apartaments o habitatges moblats quan l'arrendador s'obligui a la prestació d'algun dels serveis complementaris propis de la indústria hotelera, com els de restaurant, neteja, rentada de roba o altres d'anàlegs.
- Arrendaments d'edificis o part d'aquests per tal de ser subarrendats.
- Arrendaments d'edificis o part d'aquests assimilats a habitatges d'acord amb la Llei d'arrendaments urbans.
- Constitució o transmissió de drets reals de gaudi sobre els béns a què es refereixen les lletres *a*, *b*, *c*, *e* i *f* anteriors.
- Constitució o transmissió de drets reals de superfície.

Exemple

El Sr. Fernández és propietari d'un habitatge i una plaça de garatge en la mateixa urbanització. El Sr. Fernández ha llogat l'habitatge a una família i la plaça de garatge a un dels veïns que ja residia a la urbanització. Estan exemptes de l'IVA aquestes operacions?

Només està exempta de l'IVA l'operació d'arrendament de l'habitatge; no obstant això, el garatge no està exempt de l'IVA ja que no es lloga juntament amb l'habitatge, sinó de manera independent.

1.6. Exempció de les transmissions de valors

L'article 108 LMV estableix una exempció de les transmissions de valors, admesos o no a negociació en un mercat secundari oficial. No obstant això, l'exempció no és aplicable a determinades transmissions de valors quan mitjançant aquestes s'ha pretès eludir el pagament dels tributs que haurien gravat la transmissió dels immobles propietat de les entitats a les quals representin aquests valors.

Es tracta d'una mesura antielusió fiscal de les possibles transmissions de valors que en realitat siguin una cobertura d'una transmissió d'immobles, mitjançant la interposició de figures societàries. Per a l'estudi d'aquesta exempció ens remetem a l'anàlisi realitzada en el mòdul anterior en relació amb l'ITP i AJD, ja que aquesta exempció és igualment aplicable a l'IVA.

1.7. Tipus de gravamen de les operacions immobiliàries

El tipus de gravamen general de l'IVA és el 21% (article 90 LIVA); no obstant això, determinades operacions es graven a **tipus reduïts del 10% i 4%** (article 91 LIVA). Quant a béns immobles, és freqüent l'aplicació de tipus reduïts per a les operacions que no van arribar a quedar-ne exemptes (article 20.1, apartats 20, 21, 22, 23).

Meritació i tipus de gravamen

El tipus impositiu aplicable a cada operació és el vigent en el moment de la meritació (article 90.2 LIVA).

S'aplica el 10% a les operacions següents:

- **Lliuraments d'edificis o parts d'aquests aptes per a la seva utilització com a habitatges**, incloent-hi les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que es transmetin conjuntament.

Exemple

La Sra. Martínez és propietària de diversos immobles. Enguany ha venut una casa i un local de negoci i vol conèixer si ha de repercutir IVA per aquestes operacions. D'altra banda, destinarà una part de l'import obtingut a la compra d'un apartament a la platja i d'un nou local de negoci, i aquests immobles s'adquireixen directament del promotor. Quin tractament tenen aquestes operacions a efectes de l'IVA?

La venda de la casa i del local de negoci estan exemptes de l'IVA, ja que es tracta d'un segon lliurament, per la qual cosa la Sra. Martínez no ha de repercutir IVA per aquestes operacions (article 20.u.22 LIVA). Per contra, les vendes del promotor a la Sra. Martínez de l'apartament i del local de negoci no estan exemptes de l'IVA, ja que són primers lliuraments. Així, l'apartament tributa al tipus de gravamen reduït del 10% pel fet de ser una edificació apta per a habitatge, mentre que el local de negoci va al tipus general del 21%.

- **Serveis de neteja** de vies públiques, parcs i jardins públics. Tingueu en compte que estan exemptes de l'IVA els lliuraments de terrenys destinats a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic.

Serveis de recollida d'escombraries i subministrament d'aigua

El tipus del 10% també s'aplica als serveis de recollida d'escombraries, encara que si aquest servei el presta l'ajuntament no està subjecte a l'IVA. Per la seva banda, el servei de distribució d'aigua potable sempre està subjecte a l'IVA encara que el presti l'ajuntament i es grava al 10% (article 7.8è. LIVA).

- **Execucions d'obres de renovació i reparació** realitzades en edificis o parts d'aquests destinats a habitatges, quan es compleixin els requisits següents:
 - Que el destinatari sigui una persona física, no actuï com a empresari o professional i utilitzi l'habitatge a què es refereixen les obres per al seu ús particular. No obstant això, també s'hi inclouen les esmentades

Lectura recomanada

J. Calvo Vérges (2010). "Tipus de gravamen del IVA susceptibles de ser aplicados en las operaciones inmobiliarias: ¿a qué operaciones han de aplicarse los tipos reducido y superreducido?". *Quincena Fiscal* (núm. 9).

Locals de negoci

No tenen la consideració d'annexos a habitatges els locals de negoci, encara que es transmetin juntament amb els edificis o part d'aquests destinats a habitatges.

Edificacions destinades a la demolició

No tenen la consideració d'edificis aptes com a habitatges les edificacions destinades a la demolició.

execucions d'obra quan el seu destinatari sigui una comunitat de propietaris.

- Que la construcció o rehabilitació de l'habitatge a què es refereixen les obres hagi conclòs almenys dos anys abans de l'inici d'aquestes últimes.
- Que la persona que realitzi les obres no aportï materials per a la seva execució o, en cas que els aportï, el seu cost no excedeixi el 40% de la base imposable de l'operació.
- **Arrendaments amb opció de compra** d'edificis o parts d'aquests destinats exclusivament a habitatges, incloent-hi les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que s'arrendin conjuntament.
- **Cessió dels drets d'aprofitament per torn** d'edificis, conjunts immobiliaris o sectors d'aquests arquitectònicament diferenciats quan l'immoble tingui almenys deu allotjaments, d'acord amb el que estableixi la normativa reguladora d'aquests serveis (Llei 4/2012, de 6 de juliol, de contractes d'aprofitament per torn de béns d'ús turístic, d'adquisició de productes de vacances de llarga durada, de revenda i d'intercanvi i normes tributàries).

Contracte d'aprofitament per torn de béns d'ús turístic

S'entén per contracte d'aprofitament per torn de béns d'ús turístic aquell de durada superior a un any en virtut del qual un consumidor adquireix, a títol oneros, el dret a utilitzar un o diversos allotjaments per a pernoctar-hi durant més d'un període d'ocupació (article 2 de la Llei 4/2012, de 6 de juliol).

- Construcció o rehabilitació d'edificacions o parts d'aquestes destinades principalment a habitatge. Dins d'aquest supòsit hem de distingir les operacions següents, totes elles gravades al 10%:
 - Execucions d'obres, amb aportació de materials o sense, com a conseqüència de contractes directament formalitzats entre el promotor i el contractista que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'edificacions o parts d'aquestes destinades principalment a habitatges, incloent-hi els locals, els annexos, els garatges, les instal·lacions i els serveis complementaris que hi estiguin situats.
 - Vendes amb instal·lació d'armaris de cuina i de bany i d'armaris de paret que es facin com a conseqüència de contractes directament formalitzats amb el promotor de la construcció o rehabilitació d'aquestes edificacions.
 - Execucions d'obra, amb aportació de materials o sense, com a conseqüència de contractes directament formalitzats entre les comunitats de propietaris i el contractista que tinguin per objecte la construcció de garatges complementaris d'aquestes edificacions, sempre que aquestes

Edificacions destinades a habitatges

Són les edificacions en què almenys el 50% de la superfície construïda es destina a aquesta utilització.

execucions d'obra es realitzin en terrenys o locals que siguin elements comuns d'aquestes comunitats i el nombre de places de garatge a adjudicar a cadascun dels propietaris no excedeixi les dues unitats.

S'aplica el tipus del 4% a les operacions següents (generalment relacionades amb habitatges protegits):

- **Lliurament d'habitatges protegits de règim especial** o de promoció pública, quan els lliuraments els efectuïn els seus promotors, incloent-hi els garatges (fins a un màxim de dues places) i annexos situats en el mateix edifici, que es transmetin conjuntament (ex. trasters).
- **Habitatges adquirits per les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges** (règim especial de l'IS), sempre que a les rendes derivades del seu posterior arrendament els sigui aplicable la bonificació que estableix aquest règim especial. A aquests efectes, l'entitat adquirent ha de comunicar aquesta circumstància al subjecte passiu abans de la meritació de l'operació perquè li repercuteixi el tipus reduït del 4%.
- **Arrendaments amb opció de compra** d'edificis o parts d'aquests destinats exclusivament a habitatges protegits de règim especial o de promoció pública, incloent-hi les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que s'arrendin conjuntament.

Execucions d'obra

Les execucions d'obra que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'habitatges protegits no es beneficien del tipus reduït del 4% (article 91.tres *in fine*).

Per a totes les operacions immobiliàries no compreses en els tipus anteriors s'aplica el tipus general del 21% (per exemple, els arrendaments de locals de negoci, ja que els arrendaments d'habitatge estan exempts de l'IVA).

1.8. Altres qüestions sobre el règim fiscal de les operacions immobiliàries en l'IVA

Amb caràcter general, les principals especialitats de l'IVA en relació amb les operacions immobiliàries consisteixen en les exempcions i els tipus de gravamen reduïts que hem analitzat. No obstant això, en relació amb altres elements essencials de l'IVA, és possible trobar algunes normes concretes sobre béns immobles o normes més generals l'aplicació de les quals és freqüent en l'àmbit de les operacions immobiliàries, com passa, per exemple, amb la regla de prorrata. Com que moltes d'aquestes qüestions no es corresponen amb una regulació específica de les operacions immobiliàries, ens hi referirem breument i ens remetem per al seu estudi a les disposicions de la LIVA en què es regulen.

Quant al **lloc de realització del fet imposable**, la LIVA conté unes regles per a lliuraments de béns (article 68) i prestacions de serveis (article 69). A més estableix també regles especials per a determinar el lloc de realització del fet imposable de determinades prestacions de serveis, entre les quals es troben

les relatives a béns immobles (article 70.u.1). D'acord amb aquesta regla, es consideren prestats al territori d'aplicació de l'IVA els serveis relacionats amb béns immobles que radiquin en el territori esmentat.

Serveis relacionats amb béns immobles

Es consideren relacionats amb béns immobles, entre d'altres, els serveis següents:

- L'arrendament o cessió d'ús per qualsevol títol d'aquests béns, incloent-hi els habitatges mobllats.
- Els relatius a la preparació, coordinació i realització de les execucions d'obra immobiliàries.
- Els de caràcter tècnic relatius a aquestes execucions d'obra, incloent-hi els prestats per arquitectes, arquitectes tècnics i enginyers.
- Els de gestió relatius a béns immobles o operacions immobiliàries.
- Els de vigilància o seguretat relatius a béns immobles.
- Els de lloguer de caixes de seguretat.
- La utilització de vies de peatge.
- Els d'allotjament en establiments d'hostaleria, acampada i balneari.

La **meritació** de l'IVA es regula en l'article 75 LIVA, en què es distingeix entre lliuraments de béns i prestacions de serveis. En relació amb els primers, l'IVA es reporta, generalment, quan tingui lloc la posada a disposició de l'adquirent. En les prestacions de serveis, l'IVA es reporta quan es prestin, s'executin o s'efectuïn les operacions gravades. No obstant això, en les operacions subjectes a gravamen que originin pagaments anticipats anteriors a la realització del fet imposable l'IVA es reporta en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament percebuts. A més, s'estableixen regles especials tant per a lliuraments de béns com per a determinades prestacions de serveis.

Contractes de venda amb pacte de reserva de domini i arrendaments venda

En els lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes de venda amb pacte de reserva de domini o qualsevol altra condició suspensiva, d'arrendament venda de béns o d'arrendament de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a totes dues parts, l'IVA es reporta quan els béns que constitueixin el seu objecte es posin en possessió de l'adquirent.

Execucions d'obres

Quan es tracti d'execucions d'obra amb aportació de materials, l'IVA es reporta en el moment en què els béns a què es refereixi es posin a disposició del propietari de l'obra. Quan es tracti d'execucions d'obra, amb aportació de materials o sense, les destinatàries de les quals siguin les administracions públiques, l'IVA es reporta en el moment de la seva recepció.

Prestacions de serveis de tracte successiu

En els arrendaments, en els subministraments (llum, aigua, etc.) i, en general, en les operacions de tracte successiu o continuat, l'IVA es reporta en el moment en què sigui exigible la part del preu que compregui cada percepció. No obstant això, quan no s'hagi pactat un preu o quan, tot i que s'hagi pactat, no s'hagi determinat el moment de la seva exigibilitat, o aquesta s'hagi establert amb una periodicitat superior a un any natural, la meritació de l'IVA es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional

corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació, o des de l'anterior meritació, fins a la data esmentada.

Quant a la **base imposable**, la regla general és que està constituïda per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a l'IVA procedent del destinatari o de terceres persones (article 78 LIVA). Per la seva banda, la regla especial indica que en les operacions la contraprestació de les quals no consisteixi en diners, la base imposable és la que s'hauria acordat en condicions normals de mercat, en la mateixa fase de producció o comercialització, entre parts que fossin independents (article 79 LIVA).

Contraprestacions mixtes: en diners i en espècie

Si la contraprestació consisteix en un pagament en diners i un altre en espècie, la base imposable és la més elevada de dues quantitats: el valor de mercat del bé que es lliura com a contraprestació o el resultat d'afegir al valor de mercat del bé l'import de la part dinerària de la contraprestació.

Contractes mixtos: operacions de naturalesa diferent

Quan en una mateixa operació i per un preu únic es lliurin béns o es prestin serveis de naturalesa diversa, la base imposable corresponent a cadascun es determina en proporció al valor de mercat dels béns lliurats o dels serveis prestats. Aquesta regla no s'aplica quan aquests béns o serveis constitueixen l'objecte de prestacions accessòries d'una altra de principal subjecta a l'impost.

Igualment, hem de tenir en compte les normes que regulen la **deducció de les quotes suportades** (articles 92 i seg. LIVA) i, especialment, els preceptes sobre la regla de prorrata i regularització de béns d'inversió, ja que aquests poden ser aplicables al tràfic immobiliari.

La **regla de prorrata** s'aplica quan el subjecte passiu, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, efectuï conjuntament lliuraments de béns o prestacions de serveis que originin el dret a la deducció i altres operacions de naturalesa anàloga que no habilitin per a l'exercici del dret esmentat (article 102.1 LIVA).

Sectors diferenciats

Cal també tenir en compte la classificació nacional d'activitats econòmiques (CNAE) per a saber si un mateix subjecte passiu realitza una o diverses activitats. A efectes de l'IVA es consideren activitats diferents quan tenen assignats grups diferents. No obstant això, encara que siguin activitats diferents és possible que no es considerin sectors diferenciats si els percentatges de deducció o el volum de les operacions no excedeixen determinats punts o percentatges (article 9.1 LIVA). La CNAE es troba en l'RD 475/2007, de 13 d'abril. Així, per exemple, la compravenda de béns immobles per compte propi figura en el grup 68.1 i el lloguer de béns immobles per compte propi, en el 68.2.

Exemple

L'empresa Pisos i Negocis SA es dedica conjuntament a l'arrendament d'habitatges i locals comercials. Està obligada a aplicar la regla de prorrata?

Sí, ja que es tracta d'un subjecte passiu que realitza conjuntament operacions que donen dret a deducció (operacions no exemptes de l'IVA com l'arrendament de locals comercials) i altres de naturalesa anàloga que no habiliten per a l'exercici d'aquest dret (operacions exemptes de l'IVA com l'arrendament d'habitatges).

Lectura recomanada

Els preceptes que regulen la prorrata general i especial (articles 103-106 LIVA), el concepte de béns d'inversió i la regularització de deduccions per aquests béns (articles 108 i seg. LIVA).

Lectura recomanada

R. Falcón Tella (2007). "Las operaciones financieras e inmobiliarias y la prorrata en el IVA". *Quincena Fiscal* (núm. 11).

Finalment, no hem d'oblidar les normes que regulen les **obligacions formals** dels subjectes passius, com les relatives al deure de facturació, la comptabilitat o la presentació d'autoliquidacions en la forma i els terminis establerts (articles 164 i seg. LIVA, 62 i seg. RIVA i RD 1496/2003, de 28 de novembre, en què es regulen les obligacions de facturació).

Activitats

1. Definiu el fet imposable de l'IVA en relació amb les operacions immobiliàries.
2. Diferencieu entre l'IVA i l'ITP i AJD en la fiscalitat de les operacions immobiliàries.
3. Assenyaleu les operacions immobiliàries exemptes de l'IVA.
4. Comenteu els tipus de gravamen aplicables a les diferents operacions immobiliàries.
5. Enumereu altres aspectes del règim general de l'IVA que poden incidir en la fiscalitat immobiliària.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. La Sra. Durán treballa en una empresa de telecomunicacions de la qual rep la seva principal font d'ingressos. A més, és propietària d'un apartament que té llogat al Sr. Pérez. La Sra. Durán, té la condició d'empresària o professional a efectes de l'IVA?

- a) No, perquè la seva activitat principal no és l'arrendament d'immobles.
- b) No, perquè no està donada d'alta com a empresària o professional ja que treballa per compte d'altri per a una empresa.
- c) Sí.

2. El Sr. Rodríguez té llogat un pis a un despatx d'advocats. El Sr. Rodríguez, ha de repercutir l'IVA pel lloguer del pis?

- a) Sí, el 21%.
- b) Sí, el 10%.
- c) No, aquest lloguer està exempt de l'IVA.

3. El Sr. Rodríguez té també un altre pis llogat a un matrimoni que conviu amb els seus fills. El Sr. Rodríguez, ha de repercutir l'IVA pel lloguer del pis?

- a) Sí, el 21%.
- b) Sí, el 10%.
- c) No, aquest lloguer està exempt de l'IVA.

4. La Sra. Leal ha comprat un pis a una entitat financera procedent d'un embargament. El lliurament de l'habitatge...

- a) està exempt de l'IVA i tributa en la modalitat de TPO de l'ITP i AJD.
- b) tributa en l'IVA al 10%.
- c) tributa en l'IVA al 4% si es tracta d'un habitatge protegit.

5. La promotora Urbis, SA tot just ha finalitzat un complex d'habitatges i locals de negoci. El Sr. Martín ha adquirit directament a la promotora un habitatge i un local de negoci. El lliurament d'aquests immobles...

- a) està exempt de l'IVA.
- b) està exempt de l'IVA el lliurament de l'habitatge però no el local de negoci.
- c) tributa en l'IVA al 10% el lliurament de l'habitatge i al 21% el local de negoci.

6. L'empresa immobiliària Bombolla SA es dedica conjuntament a l'arrendament d'habitatges i locals comercials. Ha d'aplicar la regla de prorata?

- a) Sí, perquè realitza operacions amb dret a deduir i altres que no habiliten per a l'exercici d'aquest dret.
- b) Sí, perquè realitza només operacions sense dret a deducció.
- c) No, perquè realitza només operacions amb dret a deducció.

7. Una de les operacions que realitza l'empresa Lloguers SA és l'arrendament d'immobles destinats exclusivament a habitatges. Podria l'empresa renunciar a l'exempció aplicable a aquestes operacions?

- a) No, en cap cas.
- b) Sí, sempre que l'arrendatari sigui un subjecte passiu que actui en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals i, en funció de la seva destinació previsible, tingui dret a la deducció total de l'IVA suportat per les corresponents operacions.
- c) Sí, en qualsevol cas, ja que es tracta d'un arrendament d'habitatge.

8. A efectes de l'IVA, es consideren edificacions...

- a) tota construcció permanent, separada i independent, concebuda per a ser utilitzada com a habitatge o per a servir a l'exercici d'una activitat econòmica.
- b) les obres d'urbanització de terrenys.
- c) totes les anteriors.

9. A efectes de l'IVA, es consideren prestacions de serveis...

- a) els arrendaments de béns.
- b) els traspassos de locals de negoci.
- c) totes les anteriors.

10. L'empresa Habitatgeemà, SA realitza diverses operacions immobiliàries, entre aquestes la venda de pisos usats. Està obligada l'empresa a expedir una factura per aquesta operació?

- a) No, perquè es tracta d'una operació exempta.
- b) Sí, l'expedició d'una factura és obligatòria en aquest cas.
- c) Depèn de si renuncia o no a l'exempció.

Casos pràctics

11. Indiqueu si les operacions següents estan subjectes i exemptes de l'IVA i, si escau, el tipus de gravamen aplicable:

- 1) Arrendament d'un habitatge.
- 2) Arrendament d'un local de negoci.
- 3) Venda d'un pis de segona mà.
- 4) Venda d'un pis de la promotora directament a un particular.
- 5) Venda de la cuina i dels banys del pis anterior realitzada en virtut d'un contracte directament formalitzat amb el promotor.
- 6) Venda d'una construcció rehabilitada a una empresa (segon lliurament).
- 7) Venda d'uns terrenys per part d'una empresa a l'ajuntament per a construir-hi un parc.
- 8) Arrendament de places de garatge.
- 9) Venda d'un habitatge protegit (primer lliurament).
- 10) Permuta de finques rústiques.

12. L'entitat Promocionis Immobiliàries SA (PISA), dedicada a l'arrendament d'oficines i habitatges, ha tingut en aquest exercici les despeses següents: moblar oficines (30.000 €); moblar habitatges (25.000 €); reformar dos dels habitatges (24.000 €); administració de finques (2.000 €); electricitat (1.500 €); telèfon (1.200 €); sou d'empleats (60.000 €). D'altra banda, en l'exercici de la seva activitat empresarial, l'entitat ha realitzat conjuntament les operacions següents: arrendament de locals (60.000 €) i arrendament d'habitatges (40.000 €). Les quantitats que s'hi indiquen no inclouen l'IVA. Calculeu l'import de l'IVA deduïble aplicant-hi la regla de prorata.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. a

3. c

4. a

5. c

6. a

7. a

8. a

9. c

10. b

11. 1) Arrendament d'un habitatge.

Els arrendaments de béns tenen la consideració de prestacions de serveis (article 11.dos.2n. LIVA) i l'arrendador la condició d'empresari o professional, tant si és un particular com un empresari pròpiament dit (article 5.u.c LIVA). Es tracta d'una operació subjecta a l'IVA, però exempta en el cas d'arrendaments immobles destinats exclusivament a habitatge (article 20.u.23 LIVA). Per tant, aquesta operació tributa en la modalitat de TPO de l'IPT i AJD.

2) Arrendament d'un local de negoci.

Com hem assenyalat en el cas anterior, els arrendadors de béns són subjectes passius de l'IVA i realitzen una prestació de serveis (articles 5 i 11 LIVA), per la qual cosa es tracta d'una operació subjecta a l'impost. L'arrendament d'un local de negoci no està exempt de l'IVA. L'exempció és només per als arrendaments destinats exclusivament a habitatge (article 20.u.23 LIVA), per la qual cosa l'operació que es planteja en aquest cas tributa en l'IVA al tipus de gravamen general del 21% (article 90.u LIVA).

3) Venda d'un pis de segona mà.

Es tracta d'una operació subjecta a l'IVA però exempta. Els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions estan exempts d'aquest impost (article 20.u.22 LIVA). Aquesta operació tributa en l'IPT i AJD.

4) Venda d'un pis de la promotora directament a un particular.

L'operació està subjecta i no eximeix de l'IVA. Els lliuraments d'edificis o parts d'aquests aptes per a la seva utilització com a habitatges, incloent-hi les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que es transmetin conjuntament, tributen al tipus de gravamen reduït del 10% (article 91.u.1.7è. LIVA).

5) Venda de la cuina i dels banys del pis anterior realitzada en virtut d'un contracte directament formalitzat amb el promotor.

Igual que en el supòsit anterior l'operació està subjecta i no exempta. A més, també tributen al tipus reduït del 10% les vendes amb instal·lació d'armaris de cuina i de bany i d'armaris de paret que es facin com a conseqüència de contractes directament formalitzats amb el promotor de la construcció o rehabilitació d'aquestes edificacions (article 91.u.3.2n. LIVA).

6) Venda d'una construcció rehabilitada a una empresa (segon lliurament).

Si és segon lliurament l'operació està subjecta però exempta de l'IVA, ja que l'exempció s'aplica als segons i ulteriors lliuraments d'edificacions un cop acabada la seva construcció o rehabilitació (article 20.u.22 LIVA).

7) Venda d'uns terrenys per part d'una empresa a l'ajuntament per a construir-hi un parc.

El lliurament de terrenys destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic és una operació subjecta però exempta de l'IVA (article 20.u.20 LIVA).

8) Arrendament de places de garatge.

L'operació està subjecta a l'IVA com a prestació de serveis però en pot quedar exempta si les places de garatge es lloguen juntament amb l'habitatge (article 20.u.23 LIVA); en cas contrari, l'operació tributa en l'IVA al tipus de gravamen general del 21% (article 90.u LIVA).

9) Venda d'un habitatge protegit (primer lliurament).

L'operació està subjecta i no exempta de l'IVA. No obstant això, els habitatges qualificats administrativament com de protecció oficial gaudeixen en l'IVA del tipus superreduït del 4% (article 91.dos.1.6è. LIVA).

10) Permuta de finques rústiques.

D'acord amb l'article 12 de la Llei 19/1995, de 4 de juliol, estan exemptes de l'IVA les permutes voluntàries de finques rústiques autoritzades pel Ministeri o pels organismes corresponents de les comunitats autònomes, sempre que, almenys, un dels permutants sigui titular d'una explotació agrària prioritària i la permuta (que s'ha de fer en escriptura pública), tingui una finalitat determinada (eliminar parcel·les enclavades, suprimir servituds de pas o reestructurar les explotacions agràries). També estan exemptes de la modalitat de TPO de l'ITP i AJD.

12. En aquest cas hem d'aplicar la regla de prorrata perquè el subjecte passiu realitza operacions que donen dret a deduir i altres de naturalesa anàloga que no habiliten per a l'exercici del dret esmentat (article 102 LIVA). L'entitat PISA realitza operacions exemptes, com és l'arrendament d'habitatges (article 20.u.23 LIVA), i altres de no exemptes, com l'arrendament de locals que tributa al tipus de gravamen general del 21% (article 91 LIVA). D'aquesta manera l'IVA repercutit per l'arrendament de locals serà $60.000 \times 0,21 = 12.600$ €. Aquesta quantitat s'ha de minorar en l'import de l'IVA suportat que sigui deduïble; per tant, hi hem d'aplicar la regla de prorrata, que pot ser general o especial (articles 104 i 106 LIVA).

La prorrata general és un percentatge que s'obté multiplicant per 100 el resultat d'una fracció en què s'inclouen, en el numerador, l'import de les operacions amb dret a deducció (60.000) i, en el denominador, l'import de totes les operacions (60.000 + 40.000). Per tant $60.000/100.000 \times 100 = 60\%$. Aquest és el percentatge de l'IVA suportat que es pot deduir, per la qual cosa ara necessitem saber a quant puja l'IVA suportat. L'empresa suporta un IVA del 21% per totes les operacions, excepte pel sou dels empleats que no hi està subjecte (article 7.5è. LIVA). Per tant l'IVA suportat per l'empresa serà $(30.000 + 25.000 + 24.000 + 2.000 + 1.500 + 1.200) \times 0,21 = 17.577$. No obstant això, PISA no es pot deduir tot l'IVA suportat sinó només el que resulti d'aplicar-hi el percentatge de la prorrata general: $17.577 \times 0,60 = 10.546,2$ €. Aquest és l'IVA que seria deduïble aplicant-hi la prorrata general. Vegem ara la prorrata especial.

Si hi apliquem la prorrata especial, l'empresa es pot deduir íntegrament l'IVA suportat pels béns o serveis que hagi destinat exclusivament a l'arrendament de locals. En aquest cas seria l'IVA corresponent de moblar oficines, que és 6.300 € ($30.000 \times 0,21$). En canvi, no es pot deduir l'IVA suportat per béns o serveis que hagi destinat exclusivament a l'arrendament d'habitatges, és a dir, no es podria deduir l'IVA suportat per moblar i reformar els habitatges. Quant als béns o serveis que hagi utilitzat conjuntament per a l'arrendament de locals i habitatges, es pot deduir l'IVA suportat en el percentatge de la prorrata general (60%). Per tant, l'IVA suportat per administració de finques (420), electricitat (315) i telèfon (252), es podria deduir en un 60%, és a dir, es podria deduir 592,2 € ($987 \times 0,60$). En suma, aplicant-hi la prorrata especial l'IVA deduïble seria $592,2 + 6.300 = 6.892,2$ €. Com que l'IVA deduïble aplicant-hi la general excedeix un 20% l'especial, s'hi hauria d'aplicar aquesta última (article 103.dos.2n. LIVA).